



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА J. КОКОТТ
представено на 5 септември 2013 година¹

Дело C-385/12

Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft.
срещу
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága
(Преюдициално запитване, отправено от Székesfehérvári Törvényszék (Унгария))

„Данъчно законодателство — Свобода на установяване — Член 401 от Директива 2006/112/ЕО — Национален данък за търговията на дребно в търговски обекти в определени стопански сектори — Прогресивна данъчна ставка при данъчна основа, свързана с оборота — Сравнение между предприятия, свързани в група и във франчайзингова структура“

I – Въведение

1. Поради финансовата и икономическа криза през последните години държавите членки отново обръщат засилено внимание на един традиционен приходоизточник: събирането на данъци. Това не става само под формата на увеличаване на вече съществуващите данъци. Възможно е наред с това да се наблюдава и въвеждане на нови видове данъци.
2. Подобен нов данък се явява предмет на настоящото преюдициално запитване. С цел задоволяване на нарасналите държавни финансови нужди, за ограничен период от време Унгария е събирала данък, базиран на оборота на определени предприятия, но свързан с необичайна за подобен данък прогресивна данъчна ставка.
3. Разбира се, критиките срещу нововъведен данък не са изненадващи. В настоящия случай обаче Съдът трябва да прецени дали тези критики за недопустимост на данъка с оглед на правото на Съюза са основателни. По този въпрос данъчнозадължените лица по-специално изтъкват, че поради прогресивната ставка данъкът води до нарушаване на конкуренцията във вреда на чуждестранните предприятия. Следва да се изясни дали подобни нарушения на конкуренцията предизвикват просто нежелани икономически последици, или освен това са и несъвместими с правото на Съюза.

¹ — Език на оригиналния текст: немски.

II – Правна уредба

4. Със Закон № XCIV от 2010 г. за специалния данък, налаган в някои сектори (наричан по-нататък „Закон № XCIV 2010“), в Унгария е въведен данък върху търговията на дребно в търговски обекти в някои икономически сектори (наричан по-нататък „специалният данък“). Законът влиза в сила на 4 декември 2010 г. и има ретроактивно действие по отношение на дейността на данъчнозадължените лица за цялата календарна 2010 г., както и за ограничен следващ период.

5. Данъчната основа на този данък е нетният оборот на данъчнозадълженото лице за данъчната година. Данъчната ставка зависи от размера на данъчната основа. При оборот до 500 милиона унгарски форинта (около 1,7 милиона евро) данъчната ставка е 0 %, след което данъчната ставка нараства на три стъпки от 0,1 % през 0,4 % и достига 2,5 % при оборот над 100 милиарда унгарски форинта (около 333 милиона евро). Така поради тази прогресивна скала до определен оборот не се събира данък. В случаите, когато се събира данък, средната данъчна ставка и съответно процентната данъчна тежест са толкова по-високи, колкото по-голям е оборотът.

6. Съгласно член 7 от Закон № XCIV 2010 при свързани предприятия по смисъла на унгарското законодателство в областта на корпоративното подоходно облагане данъчното задължение се изчислява, като първо данъчната ставка се прилага към сбора от оборотите на всички свързани данъчнозадължени лица. След това данъчното задължение на всяко отделно данъчнозадължено лице се изчислява в съответствие с дела му в сбора от оборотите на всички свързани данъчнозадължени лица. Според приложимото в това отношение унгарско законодателство в областта на корпоративното подоходно облагане за свързани предприятия се считат, наред с други, тези данъчнозадължени лица, при които едното упражнява контрол върху другото.

III – Главното производство и производството пред Съда

7. Унгарското дружество Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. (наричано по-нататък „Hervis“) продава спортни стоки, при което се облага със специалния данък.

8. По смисъла на член 7 от Закон № XCIV 2010 Hervis е свързано с установено в Република Австрия дружество майка, което реализира в Унгария или самостоятелно, или чрез други свързани предприятия оборот най-вече от търговия на дребно с хранителни стоки, който също се облага със специалния данък. Тъй като при прилагането на данъчната ставка се отчита общият оборот на групата, Hervis се оказва облагано по значително по-висока средна данъчна ставка, отколкото ако при изчисляването на данъка се вземаха предвид само собствените му обороти.

9. Hervis възразява срещу данъка, с който е обложено за 2010 г., с мотива че събирането на специалния данък противоречи на различни разпоредби на правото на Съюза. Данъкът по-конкретно водел до дискриминиране на предприятията на чуждестранни собственици спрямо предприятията на унгарски собственици, както и на самостоятелните предприятия спрямо предприятията, които работят под формата на франчайзингова мрежа. Например именно в търговията на дребно с хранителни стоки дружествата с унгарски съдружници можели да развият дейността си чрез франчайзингова структура и така да избягват сумирането на обороти за целите на специалния данък, тъй като релевантен за изчисляването на данъка е само оборотът на всеки отделен франчайзополучател.

10. При тези обстоятелства Székesfehérvári Törvényszék (Секешфехерварски съд), сезиран междувременно с жалба от Hervis, поставя на Съда следния въпрос на основание член 267 ДФЕС:

„Съвместимо ли е с разпоредбите на Договорите за ЕО относно принципа на обща забрана за дискриминация (членове 18 ДФЕС и 26 ДФЕС), принципа на свобода на установяване (член 49 ДФЕС), принципа на равно третиране (член 54 ДФЕС), принципа на равенство, що се отнася до участието в капитала на дружествата по член 54 (член 55 ДФЕС), принципа на свободно предоставяне на услуги (член 56 ДФЕС), принципа на свободно движение на капитали (членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС) и принципа на равенство при данъчното облагане на предприятията (член 110 ДФЕС) обстоятелството, че данъчнозадължените лица, извършващи търговия на дребно в търговски обекти, дължат специален данък, ако нетният им годишен оборот надвишава 500 милиона унгарски форинта?“.

11. Hervis, Унгария, Република Австрия и Комисията представят писмени становища в производството пред Съда и вземат участие в съдебното заседание на 18 юни 2013 г.

IV – От правна страна

A – По допустимостта на преюдициалното запитване

12. На първо място следва да се разгледа допустимостта на преюдициалното запитване, която Унгария поставя под въпрос.

13. Унгария възразява, че актът за преюдициално запитване, противно на изискванията на съдебната практика, не съдържа пояснения защо запитващата юрисдикция счита, че посочените в преюдициалния въпрос разпоредби на правото на Съюза се нуждаят от тълкуване. По-специално не било изяснено по какъв начин унгарският специален данък би могъл да има дискриминационни последици.

14. Съгласно трайната практика на Съда в акта за преюдициално запитване националният съд трябва да определи фактичката обстановка и правната уредба, в която се вписват задаваните от него въпроси, или най-малкото да разясни фактическите хипотези, на които се основават тези въпроси. Освен това актът за преюдициално запитване трябва да излага конкретните причини, поради които националният съд има въпроси относно тълкуването на правото на Съюза, както и да изяснява връзката, която този съд установява между разпоредбите на правото на Съюза и приложимото към спора по главното производство национално законодателство².

15. Тези изисквания имат две цели. Едната е да се гарантира, че Съдът ще може да излезе с тълкуване на правото на Съюза, което да е от полза за националната юрисдикция. Другата е държавите членки и останалите заинтересовани субекти в производството по член 267 ДФЕС да получат определен минимум от разяснения, които да им дадат възможност надлежно да вземат становище. Предвид факта, че само актовете за преюдициално запитване се съобщават на заинтересованите субекти, тези актове трябва да съдържат всички необходими данни, за да могат участниците да представят становища в съответствие с член 23 от Статута на Съда на Европейския съюз³.

2 — Вж. напр. Решение от 21 декември 2011 г. по дело Enel Produzione (C-242/10, Сборник, стр. I-13665, точка 32 и цитираната съдебна практика). Тези изисквания понастоящем са уредени и в член 94 от Процедурния правилник на Съда от 25 септември 2012 г. (ОВ L 265, стр. 1), който член обаче не се прилага за настоящото дело.

3 — Вж. напр. Решение от 27 ноември 2012 г. по дело Pringle (C-370/12, точка 84 и сл. и цитираната съдебна практика).

16. Действително е спорно дали настоящото преюдициално запитване само по себе си отговаря на изискването да дава минимум разяснения. Така например запитващата юрисдикция не пояснява в достатъчна степен на какви правни и фактически обстоятелства се основава твърдението на Hervis в главното производство, че е налице дискриминация. Липсват данни не само относно член 7 от Закон № XCIV 2010, а и относно принадлежността на Hervis към група предприятия, както и относно данъчната тежест за предприятията на местни и чуждестранни собственици, съответно на предприятията, осъществяващи дейност във или извън франчайзингови структури.

17. Съдържанието на даден акт за преюдициално запитване обаче при определени обстоятелства може да бъде допълнено чрез други информационни източници, без това да доведе до съществено засягане на целите, с които са свързани формалните изисквания към акта за преюдициално запитване.

18. Така например писмените становища на заинтересованите субекти могат да дадат възможност на Съда да предостави полезно тълкуване на правото на Съюза⁴. В настоящото производство писмените становища на Hervis и Унгария допълват в достатъчна степен данните на запитващата юрисдикция както в правен, така и във фактически аспект.

19. Освен това останалите заинтересовани субекти също са имали възможност в настоящото производство надлежно да вземат отношение по преюдициалното запитване. Това се потвърждава на първо място от обстоятелството, че в писмените си становища Република Австрия и Комисията са изложили надлежно мнението си⁵. Наред с това релевантните в случая правни въпроси отчасти вече са били предмет на публично обсъждане, най-вече под формата на парламентарни запитвания и отговори от страна на Комисията⁶. Тъй като в настоящия случай освен това е проведено и съдебно заседание, в крайна сметка останалите заинтересовани субекти също са били в състояние най-късно след запознаване с представените по делото пред Съда писмени становища да изложат надлежно мнението си в съдебното заседание⁷.

20. Ето защо преюдициалното запитване е допустимо.

Б – Отговор на преюдициалния въпрос

21. Запитващата юрисдикция иска да се установи дали е съвместимо с различни разпоредби на ДФЕС обстоятелството, че данъчнозадължените лица дължат унгарския специален данък, ако нетният им годишен оборот надвишава 500 милиона унгарски форинта.

22. Hervis и Република Австрия твърдят, че преюдициалният въпрос не е поставен достатъчно диференцирано и предлагат той да бъде преформулиран. По-специално във въпроса не бил подчертан специалният характер на данъка, който поради рязко прогресивната скала на данъчната ставка и различното третиране на франчайзинговите и на филиалните структури ощетявал предприятията за търговия на дребно, притежавани от чуждестранни съдружници.

23. Това обаче не е причина преюдициалният въпрос да бъде преформулиран. Посочените от Hervis и Република Австрия фактически последици от събирането на специалния данък може надлежно да бъдат взети предвид в рамките на тълкуването на правото на Съюза.

4 — Вж. в този смисъл Решение от 3 март 1994 г. по дело Vaneetveld (C-316/93, Recueil, стр. I-763, точка 14).

5 — Вж. в този смисъл Решение от 21 септември 1999 г. по дело Brentjens' (C-115/97-C-117/97, Recueil, стр. I-6025, точка 40) и Решение от 10 март 2009 г. по дело Heinrich (C-345/06, Сборник, стр. I-1659, точка 35).

6 — Вж. по-специално парламентарните въпроси от 20 декември 2010 г. (E-010535/2010), от 2 февруари 2011 г. (E-000576/2011) и от 19 януари 2012 г. (O-000009/2012), както и отговора на Комисията от 15 март 2011 г. на въпроси E-000576/11 и E-000955/11.

7 — Вж. в този смисъл Решение по дело Brentjens' (посочено в бележка под линия 5, точка 42) и Решение от 11 април 2000 г. по дело Delière (C-51/96 и C-191/97, Recueil, стр. I-2549, точка 38).

24. Наред с посочените в преюдициалния въпрос разпоредби обаче Съдът би трябвало да разгледа и значението за настоящото дело на член 401 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност⁸ (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), за да даде полезен отговор на запитващата юрисдикция⁹. Тази разпоредба определя именно кои данъци върху оборота са допустими от гледна точка на правото на Съюза¹⁰.

25. Най-напред обаче ще се спра на посочените от запитващата юрисдикция разпоредби на първичното право.

1. Забраната за данъчна дискриминация на стоки

26. На първо място следва да се разгледа въпросът дали забраната за дискриминация по член 110 ДФЕС води до забрана за събиране на специалния данък. Съгласно тази разпоредба нито една държава членка не може да налага, пряко или косвено, каквито и да било вътрешни данъци върху стоките на други държави членки, които надвишават наложените върху подобните местни стоки.

27. Тъй като обхваща и чисто косвените данъци върху стоки, тази разпоредба се прилага не само спрямо данъците върху самата стока като такава. Напротив, член 110 ДФЕС намира приложение и спрямо данъците върху дейности, които са свързани по необходимост със стоките, при условие че тези данъци се отразяват пряко върху цената на стоките¹¹.

28. Напълно възможно е наистина поради свързаната си с оборота данъчна основа специалният данък да се е отразил пряко върху цените на стоките, освен доколкото е събиран с обратно действие за календарната 2010 г. Даден данък обаче противоречи на член 110, параграф 1 ДФЕС само ако се изчислява по различен начин — най-малкото косвено¹² — за вносите и за подобните местни стоки, при което се стига, било то и само в определени случаи, до облагане на внесената стока с по-висок данък¹³. В настоящия случай обаче няма основание да се приеме, че вследствие на специалния данък стоките от други държави членки се облагат с по-висок данък от местните стоки. Това е така, защото дори и предприятията на чуждестранни собственици да се облагат с по-висок данък от предприятията на местни собственици, няма данни засегнатите в настоящия случай предприятия на чуждестранни собственици да продават предимно стоки с чуждестранен произход.

29. Следователно специален данък като описания от запитващата юрисдикция не противоречи на член 110 ДФЕС.

8 — ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 3, стр. 76.

9 — Относно това правомощие на Съда вж. например Решение от 20 март 1986 г. по дело Tissier (35/85, Recueil, стр. 1207, точка 9) и Решение от 30 май 2013 г. по дело Worten (C-342/12, точка 30).

10 — Вж. в този смисъл и отговора на Комисията от 15 март 2011 г. на въпроси E-000576/11 и E-000955/11, от който личи, че по повод на съответна жалба Комисията вече е разглеждала възможността специалният данък да нарушава член 401 от Директивата за ДДС.

11 — Вж. Решение от 8 ноември 2007 г. по дело Stadtgemeinde Frohnleiten и Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, Сборник, стр. I-9643, точка 43) и Решение от 17 юли 2008 г. по дело Essent Netwerk Noord и др. (C-206/06, Сборник, стр. I-5497, точка 44), и двете относно член 90 ЕО.

12 — Вж. Решение от 9 май 1985 г. по дело Humblot (112/84, Recueil, стр. 1367, точка 14) относно член 95 ЕИО; в този смисъл вж. също Решение от 17 септември 1987 г. по дело Feldain (433/85, Recueil, стр. 3521, точка 16) и Решение от 3 март 1988 г. по дело Bergandi (252/86, Recueil, стр. 1343, точка 28), относно член 95 ЕИО.

13 — Решение по дело Stadtgemeinde Frohnleiten и Gemeindebetriebe Frohnleiten (посочено в бележка под линия 11, точка 49 и цитираната съдебна практика), относно член 90 ЕО.

2. Правото на установяване

30. По-нататък трябва да бъде разгледан въпросът дали събирането на унгарския специален данък противоречи на член 49 ДФЕС във връзка с член 54 ДФЕС. С тези разпоредби се забраняват ограниченията върху свободата на дружествата от една държава членка да се установяват на територията на друга държава членка. Съгласно член 49, параграф 2 ДФЕС свободата на установяване се отнася и до упражняването на стопанска дейност.

31. В настоящия случай е възможно свободата на установяване на дружеството майка на Hervis в Унгария да е ограничена по непозволен начин чрез събирането на специалния данък. В такъв случай Hervis също би могло да се позове на правото на установяване на своето дружество майка, за да предотврати събирането на специалния данък от самото него в нарушение на правото на Съюза¹⁴.

а) Дискриминация

32. Свободата на установяване по принцип забранява всяка дискриминация, основана на мястото на седалището на дружеството¹⁵. Дискриминация е налице при прилагането на различни правила към сходни положения или при прилагането на едно и също правило към различни положения¹⁶. Ето защо член 49 ДФЕС във връзка с член 54 ДФЕС не допуска различия в данъчното третиране на чуждестранните и местните дружества, ако съответните дружества се намират в обективно сходно положение по отношение на разглежданата национална мярка¹⁷.

33. На пръв поглед не се забелязва разпоредбите относно специалния данък да водят до неравностойно третиране на унгарските данъчнозадължени дружества като Hervis въз основа на местоседалището на тяхното дружество майка. Условието за облагане с този данък не се различават според седалището на евентуалното дружество майка. Чисто формално погледнато, унгарският Закон № XCIV 2010 не третира дъщерните дружества на местни дружества различно от дъщерните дружества на дружества със седалище в друга държава членка.

34. Член 49 ДФЕС обаче забранява и всяка косвена или прикрита дискриминация, основана на седалището на дадено дружество. При прикритата дискриминация става дума за прилагането на разграничителен критерий, различен от седалището на дружеството, който обаче фактически води до същия дискриминационен резултат¹⁸.

35. Hervis, Република Австрия и Комисията изтъкват различни съображения, с които да аргументират наличието на прикрита дискриминация спрямо дейността на чуждестранните дружества в Унгария. Те се отнасят до твърдяното различно третиране на данъчнозадължените лица с чуждестранни и с местни съдружници в зависимост от организирането им във филиални

14 — Вж. в този смисъл Решение от 12 април 1994 г. по дело Halliburton Services (C-1/93, Recueil, стр. I-1137).

15 — Вж. например Решение от 22 декември 2008 г. по дело Truck Center (C-282/07, Сборник, стр. I-10767, точка 32) и Решение от 18 юни 2009 г. по дело Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Сборник, стр. I-5145, точка 38 и цитираната съдебна практика).

16 — Вж. например Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker (C-279/93, Recueil, стр. I-225, точка 30), Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точка 46) и Решение от 2 април 2009 г. по дело Elshani (C-459/07, Сборник, стр. I-2759, точка 36).

17 — Вж. в този смисъл Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (посочено в бележка под линия 16, точка 46) и Решение по дело Truck Center (посочено в бележка под линия 15, точка 36).

18 — Вж. например Решение от 5 декември 1989 г. по дело Комисия/Италия (C-3/88, Recueil, стр. 4035, точка 8), Решение от 13 юли 1993 г. по дело Commerzbank (C-330/91, Recueil, стр. I-4017, точка 14), Решение от 8 юли 1999 г. по дело Baxter и др. (C-254/97, Recueil, стр. I-4809, точка 10), Решение от 25 януари 2007 г. по дело Meindl (C-329/05, Сборник, стр. I-1107, точка 21) и Решение от 1 юни 2010 г. по дело Blanco Pérez и Chao Gómez (C-570/07 и C-571/07, Сборник, стр. I-4629, точка 117 и сл.).

или франчайзингови структури и принадлежността им към група предприятия или към франчайзингова мрежа. В това отношение страните по делото само отчасти разглеждат самите разпоредби на Закон № XCIV 2010, а вместо това обсъждат предимно практическите икономически последици от специалния данък за различните системи за дистрибуция.

36. Решаващи за наличието на прикрита дискриминация обаче са критериите за разграничение, възприети в разпоредбите относно специалния данък. Тези разпоредби не третираат по различен начин филиалните и франчайзинговите структури като такива; всъщност различните данъчни резултати спрямо тях са последица от нормативното решение като разграничителен критерий да се използва размерът на оборота на данъчнозадълженото лице и да се сумират оборотите от всички негови сделки. Тъй като това са разграничителните критерии на Закон № XCIV 2010, от които следват посочените в съображенията на страните резултати, по-нататък ще проверя дали евентуално е налице прикрита дискриминация вследствие от критериите за размера на оборота на данъчнозадълженото лице (вж. раздел ii), за свързаните данъчнозадължени лица (вж. раздел iii) и за етапа от процеса на разпространение (вж. раздел iv).

i) Условия за наличие на прикрита дискриминация

37. На първо място обаче трябва да бъдат изяснени точните условия за наличие на прикрита дискриминация. В досегашната практика на Съда относно свободата на установяване всъщност не е еднозначно изяснено кога определен разграничителен критерий, различен от мястото на седалището на дружеството, фактически води до същия дискриминационен резултат.

38. От една страна, възниква въпросът колко силна трябва да е взаимозависимостта между избрания разграничителен критерий и седалището на дружество, за да се приеме, че е налице неравностойно третиране според седалището. В досегашната си практика Съдът основава изводите си както на наличието на връзка в повечето случаи¹⁹, така и само на превеса на случаите на засягане на чуждестранни лица²⁰, а в някои случаи дори се опира просто на опасността от поставянето им в по-неблагоприятно положение²¹. Към днешна дата единствено може да се счита за установено, че не се изисква стопроцентово съответствие между критерия и седалището на дружеството²².

39. От друга страна, съществува неяснота не само относно изискваната съгласно съдебната практика степен на взаимозависимост, но и по въпроса дали тази взаимозависимост трябва да произтича от същността на разграничителния критерий²³, или може да бъде основана и на по-скоро случайни фактически обстоятелства²⁴. Ако се изисква връзка между същността на разграничителния критерий и местоседалището на дружеството, би било необходимо в обичайния случай да съществува взаимозависимост между критерия и местоседалището на

19 — Вж. Решение от 7 юли 1988 г. по дело Stanton и L'Étoile 1905 (143/87, Recueil, стр. 3877, точка 9), Решение по дело Commerzbank (посочено в бележка под линия 18, точка 15), Решение по дело Baxter и др. (посочено в бележка под линия 18, точка 13) и Решение от 22 март 2007 г. по дело Talotta (C-383/05, Сборник, стр. I-2555, точка 32); вж. също Решение по дело Bergandi (посочено в бележка под линия 12, точка 28) относно член 95 ЕИО и Решение от 26 октомври 2010 г. по дело Schmelz (C-97/09, Сборник, стр. I-10465, точка 48) относно свободното предоставяне на услуги.

20 — Вж. Решение по дело Blanco Pérez и Chao Gómez (посочено в бележка под линия 18, точка 119).

21 — Вж. Решение по дело Talotta (посочено в бележка под линия 19, точка 32), както и Решение по дело Blanco Pérez и Chao Gómez (посочено в бележка под линия 18, точка 119); вж. също Решение от 8 май 1990 г. по дело Biehl (C-175/88, Recueil, стр. I-1779, точка 14) относно свободното движение на работници.

22 — Вж. в този смисъл Решение от 28 юни 2012 г. по дело Eguу (C-172/11, точка 41) относно свободното движение на работници.

23 — Вж. Решение по дело Baxter и др. (посочено в бележка под линия 18, точка 13) и Решение по дело Blanco Pérez и Chao Gómez (посочено в бележка под линия 18, точка 119).

24 — Вж. Решение по дело Комисия/Италия (посочено в бележка под линия 18, точка 9); вж. също Решение по дело Humblot (посочено в бележка под линия 12, точка 14) относно член 95 ЕИО.

дружеството. Обратно, за по-скоро случайната фактическа връзка би било достатъчно действителното наличие на подобна взаимозависимост в конкретната ситуация. Тази гледна точка предполага вариант за отпадане на прикритата дискриминация при промяна на конкретната ситуация, каквато може да настъпи по всяко време.

40. Предлагам на Съда да определи строги критерии, по които да се преценява наличието на прикрита дискриминация. Всъщност според мен прикритата дискриминация не бива да води до разширяване на фактическия състав на дискриминацията, а само да обхване и такива случаи, които, чисто формално погледнато, не съставляват дискриминация, но резултатът от тях е такъв.

41. Ето защо взаимозависимостта между разграничителния критерий и местоседалището на дружеството трябва, от една страна, да подлежи на установяване в голямото мнозинство от случаите. Затова не е достатъчно само да е налице превес на случаите на засягане на чуждестранни лица.

42. От друга страна обаче, подходът за въвеждане на общо ограничаване на прикритата дискриминация до случаи, в които взаимозависимостта следва от същността на разграничителния критерий и не се основава на по-скоро случайни фактически обстоятелства, води до задънена улица.

43. Това е така, защото взаимозависимостта между разграничителния критерий и седалището на дружеството неизменно се основава на фактическите обстоятелства. Това важи и за класическия разграничителен критерий за прикрита дискриминация, основана на гражданството: местопребиваването на физическото лице²⁵. Взаимозависимостта между местопребиваването и гражданството следва от същността на разграничителния критерий за местопребиваването просто защото понастоящем фактическата ситуация е такава, че в една държава членка живеят хора, които в голямото си мнозинство са нейни граждани. Доколко обаче това обстоятелство следва от същността или от естеството на връзката между местопребиваването и гражданството, не би могло да се прецени, без да се вземе предвид актуалната фактическа ситуация във връзка с мобилността на гражданите на Съюза и със значението на правата на гражданите на държавите членки. Тя от своя страна подлежи на промяна, така че в крайна сметка и в този случай неравностойното третиране, което, както допуснахме, е обвързано със същността на разграничителния критерий, отново зависи от конкретната фактическа ситуация.

44. Наистина при промяна на конкретната фактическа ситуация може дадена национална разпоредба, която при приемането ѝ не е противоречала на правото на Съюза, изведнъж да се окаже дискриминационна, но това не е пречка да се възприеме подход, отчитащ тази ситуация. С оглед на изискванията на вътрешния пазар релевантно е единствено обстоятелството, че е налице ограничение на свободата на установяване, и няма никакво значение дали навремето е имало основания за критика към решението на националния законодател.

45. Следователно една чисто фактическа, по-скоро случайна връзка между разграничителния критерий и седалището на дружеството също може да доведе до неравностойно третиране между местните и чуждестранните дружества.

46. Следователно трябва да се приеме, че е налице прикрито неравностойно третиране според седалището на дружеството, когато конкретната фактическа ситуация е такава, че избраният с националната разпоредба разграничителен критерий в голямото мнозинство от случаите предполага седалището на дружеството да е чужбина.

25 — Сrv. Решение по дело Schumacker (посочено в бележка под линия 16, точка 28).

47. За да се приеме обаче, че е налице прикрита дискриминация, условието е не само да има прикрито неравностойно третиране, но и разграничените посредством критерия групи да се намират в обективно сходно положение²⁶. По този начин се проверява дали установеното неравностойно третиране се основава на различни положения, което би изключило наличието на дискриминация²⁷. С това допълнително условие се избягва и пречката пред държавите членки да предвиждат обосновани по същество нормативни разграничения само поради това че разграничителният критерий — дори и само случайно — е във взаимозависимост със седалището на дружеството.

ii) Критерият за размера на оборота на данъчнозадълженото лице

48. Предвид тези съображения на първо място следва да се провери дали критерият за размера на оборота на данъчнозадълженото лице, според който се определя размерът на данъчната ставка на унгарския специален данък, създава прикрита дискриминация спрямо чуждестранните дружества.

49. Съгласно уредбата на специалния данък данъчната ставка нараства прогресивно съобразно размера на оборота. От това следва, че с оглед на приложимата данъчна ставка специалният данък води до по-неблагоприятно третиране на предприятия с голям оборот в сравнение с предприятия с по-малък оборот. От тази разпоредба следва също, че оборотите на данъчнозадължените лица, които в рамките на филиална структура развиват дейност в множество обекти за търговия на дребно, в общия случай се облагат по по-висока средна данъчна ставка в сравнение с тези на данъчнозадължените лица, които развиват дейност само в един обект за търговия на дребно, както е например при франчайзополучателите.

– Неравностойно третиране

50. За да се приеме, че е налице прикрита дискриминация, първото условие е да има прикрито неравностойно третиране на данъчнозадължените лица според седалището на тяхното дружество майка. Прикрито неравностойно третиране на чуждестранните и местните дружества би било налице, ако в голямото мнозинство от случаите данъчнозадължените лица с големи обороти принадлежат на чуждестранни, а тези с малки обороти — на местни собственици.

51. Подобна констатация не ми се струва основателна. Действително като правило предприятията с по-голям оборот проявяват склонност да развиват трансгранична дейност в рамките на общия пазар и поради това има известна вероятност подобни предприятия да преследват и реализират големи обороти и в друга държава членка. Предприятията с голям оборот обаче могат със същия успех да бъдат собствениост и на местни лица.

52. Ето защо запитващата юрисдикция би следвало да провери дали през меродавната за спора година все пак е било налице прикрито неравностойно третиране поради фактическата ситуация в Унгария.

53. Данните за търговията с хранителни стоки, представени от Hervis, не са достатъчни, за да се приеме това за установено. С тях наистина би могло да се докаже, че в областта на търговията с хранителни стоки данъчнозадължените лица с чуждестранни съдружници са организирани във филиални структури, докато големите вериги за продажба на хранителни стоки, притежавани от местни собственици, оперират като франчайзингови структури. Така или иначе обаче тези данни

26 — Вж. точка 32 по-горе.

27 — В този смисъл вж. например Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (посочено в бележка под линия 16, точка 46).

засягат само част от приложното поле на специалния данък, но не и конкретния бранш, в който Hervis развива дейността си. Същевременно констатацията за прикрито неравностойно третиране на местните и чуждестранните лица по принцип трябва да се отнася за цялостната правна уредба, а не само за определена част на предмета на регулиране.

54. Впрочем въпросът доколко сумирането на оборота на Hervis с оборота на неговото дружество майка от търговия с хранителни стоки представлява прикрито неравностойно третиране не е определящ за допустимостта на критерия за размера на оборота съгласно правото на Съюза — това трябва да бъде преценено при проверката на критерия за свързаните предприятия²⁸.

55. Следователно, освен ако запитващата юрисдикция не направи допълнителни констатации, от данните, предоставени на Съда, не може да се заключи, че обвързването на данъчната ставка на специалния данък с размера на оборота създава прикрито неравностойно третиране на местните и на чуждестранните лица.

– Обективно сходно положение

56. В случай че въпреки това запитващата юрисдикция установи наличие на прикрито неравностойно третиране, по-нататък следва да бъде разгледан въпросът дали данъчнозадължените лица с голям оборот и тези с малък оборот се намират в обективно сходно положение за целите на унгарския специален данък.

57. В това отношение Комисията смята, че конкретно във връзка с различното третиране на филиалните и на франчайзинговите структури обективно сходно положение не би било налице само в случай че различното им третиране съответства на различната им платежоспособност за данъчни цели. По-високата данъчна ставка на специалния данък в резултат от сумирането на оборотите на филиалите на интегрираните предприятия за търговия на дребно обаче не отразявала по-голяма платежоспособност на тези предприятия. По-голямата платежоспособност за данъчни цели според Комисията би могла да произтече единствено от по-висока печалба, която зависи не само от оборота, но и от разходите.

58. На първо място следва да се приеме, че различното третиране на данъчнозадължените лица с голям оборот спрямо тези с малък оборот съответства на самото естество на всеки данък, чийто размер се определя според оборота. Всъщност неравностойно третиране е налице и тогава, когато подобен данък има само една единна данъчна ставка. Това е така, защото данъчнозадължените лица с голям оборот при всички положения ще плащат по-голям данък в абсолютна стойност от данъчнозадължените лица с малък оборот.

59. В настоящия случай обаче освен това възниква въпросът дали данъчнозадължените лица с голям и тези с малък оборот се намират в обективно сходно положение за целите на размера на данъчната *ставка*. Иначе казано, трябва да се изясни дали от гледна точка на равнопоставеността е допустимо различният размер на оборота да води до прилагане на различни по размер данъчни ставки. В крайна сметка тук става дума да се провери дали съществуват съображения, които да обосновават различното третиране. Подобна проверка обикновено се прави при преценката на обосноваването на мярката²⁹.

60. Независимо обаче от въпроса за теоретичната квалификация на подобна проверка споделям мнението на Комисията, че различната платежоспособност на данъчнозадължените лица по принцип може да обоснове прилагането на различна данъчна ставка.

28 — Вж. по-долу точка 64 и сл.

29 — Вж. в този смисъл моето заключение от 19 юли 2012 г. по дело А (С-123/11, точка 40 и сл.).

61. Прогресията на данъчната ставка в този смисъл представлява утвърден разграничителен критерий в правната уредба на доходните данъци, т.е. при данъците, които се изчисляват въз основа на печалбата. За разлика от Комисията обаче не бих изключила безусловно обосноваването на прогресивното облагане и при данък, с който се облага оборотът. Размерът на оборота може да служи като типов индикатор за данъчната платежоспособност, например защото без големи обороти са невъзможни големи печалби или защото печалбата от допълнителен оборот (пределен доход) нараства поради намаляването на фиксираните разходи за единица продукция.

62. Въпросът обаче дали с оглед на това различният размер на оборота дава основание за прилагане на различни данъчни ставки в крайна сметка не може да бъде изяснен, без да се прибегне до проверка за пропорционалност на прогресията на данъчната ставка. За тази цел запитващата юрисдикция трябва да установи и прецени редица фактически обстоятелства. По-конкретно трябва да се изясни как изглежда разпределението на средната данъчна тежест между данъчнозадължените лица при отчитане на приложимата за различните степени на скалата данъчна ставка и в какви граници съответно се движи оборотът на данъчнозадължените лица.

63. Независимо обаче от въпроса дали по този начин данъчнозадължените лица с голям и тези с малък оборот се намират в обективно сходно положение за целите на размера на данъчната ставка, поради невъзможността да се установи наличие на неравностойно третиране на чуждестранните дружества³⁰ критерият за размера на оборота на данъчнозадълженото лице не е разграничителен критерий, който може да създаде прикрита дискриминация спрямо чуждестранните дружества.

iii) Критерий за свързаните данъчнозадължени лица

64. По-нататък трябва да се прецени дали различното третиране на данъчнозадължените лица, които са свързани по определен начин с други данъчнозадължени лица, представлява прикрита дискриминация според седалището на дружеството.

65. Размерът на приложимата данъчна ставка на унгарския специален данък не се определя само в зависимост от размера на оборота на данъчнозадълженото лице. При определени обстоятелства за целите на определянето на данъчната ставка освен това се сумират оборотите на няколко данъчнозадължени лица. Това се прави, когато данъчнозадължените лица са свързани с други данъчнозадължени лица в група, но не и когато са свързани във франчайзингова структура. Тъй като Hervis принадлежи към група, която наред с другото реализира в Унгария и оборот от търговия с хранителни стоки, спрямо него се прилага по-висока данъчна ставка, отколкото спрямо данъчнозадължените лица, които са част от франчайзингови структури.

66. Следователно в настоящия случай разграничителният критерий е видът на връзката между данъчнозадълженото лице — или дъщерно дружество, или франчайзополучател — и предприятието, което упражнява контрол върху търговската му дейност. В единия случай това предприятие е съдружник с контролно участие в капитала на данъчнозадълженото лице, а в другия случай това предприятие евентуално разполага с широк обем права въз основа на договор за франчайзинг.

30 — Вж. точка 48 и сл. по-горе.

67. На първо място, като цяло запитващата юрисдикция би трябвало въз основа на фактическите обстоятелства да установи, че е налице прикрито неравностойно третиране на местните и на чуждестранните предприятия. Това би било вярно, ако през меродавната за спора година принадлежността на данъчнозадължените лица към групи в голямото мнозинство от случаите е означавало, че седалището на дружеството майка е в чужбина.

68. Тогава би възникнал въпросът дали данъчнозадължените лица, принадлежащи към групи, и данъчнозадължените лица, принадлежащи към франчайзингови структури, се намират в обективно сходно положение. Определящо за това е дали за целите на изчисляването на специалния данък според оборота връзката на дъщерното дружество с неговото дружество майка и връзката на франчайзополучателя с неговия франчайзодател са обективно сходни.

69. Сходство в този смисъл между групите предприятия и франчайзинговите структури обаче липсва, поне в настоящия случай, в който дружеството майка упражнява решаващ контрол върху дъщерното дружество. Тъкмо поради този решаващ контрол оборотите на дъщерните дружества се разглеждат като оборот на дружеството майка. Това е така, защото контролиращото дружество майка разполага с почти неограничен избор дали да реализира тези обороти самостоятелно или чрез някое дъщерно дружество като данъчнозадължено лице. Това обаче не е възможно за франчайзодателите поради правната и икономическа самостоятелност на техните франчайзополучатели.

70. Следователно за целите на изчисляването на унгарския специален данък според оборота данъчнозадължените лица, включени във франчайзингови структури, и данъчнозадължените лица, принадлежащи към групи, не се намират в обективно сходно положение.

71. Следователно разграничителният критерий за свързаните данъчнозадължени лица не дава основание да се направи извод за наличие на прикрита дискриминация.

iv) Критерий за етапа от процеса на разпространение

72. Накрая остава да се разгледа въпросът дали данъчното облагане само на последния етап от процеса на разпространение представлява прикрита дискриминация спрямо дружествата със седалище в друга държава членка.

73. По-конкретно съгласно уредбата на специалния данък със същия се облага само търговията на дребно в търговски обекти, но не и търговията на едро на предходния етап от процеса на разпространение. Това разграничение е причината данъчнозадължените лица с филиали да бъдат третирани различно при облагането в сравнение с цялостните системи от франчайзодатели и франчайзополучатели, тъй като оборотите на франчайзодателите изобщо не се облагат с данъка.

74. Тази разлика е ключовият елемент от оплакванията по-специално на Hervis, според което в областта на търговията с хранителни стоки, с която Hervis е свързано чрез своето дружество майка за целите на специалния данък, е налице неравностойно третиране между предприятията на чуждестранни и на местни собственици.

75. И в това отношение запитващата юрисдикция би трябвало, за да може да приеме наличие на прикрито неравностойно третиране, първо да установи дали в голямото мнозинство от случаите чуждестранните лица оперират в Унгария чрез филиални структури, докато местните лица използват франчайзингови структури пряко или косвено като франчайзодатели.

76. Ако това бъде установено, трябва да се провери дали предприятията, които оперират чрез филиални структури, и франчайзодателите се намират в обективно сходно положение за целите на унгарския специален данък.

77. В това отношение Hervis и Република Австрия изтъкват, че унгарската франчайзингова система почти не се отличава от интегрираните предприятия за търговия на дребно с филиали. Това важало по-специално с оглед на единния подход при налагането на марката, снабдяването, ценообразуването, маркетинга и електронната обработка на данните.

78. При преценката за наличие на обективно сходно положение обаче не е определящо дали сравняваните категории са сходни в някои или дори в множество аспекти. От решаващо значение е дали те се намират в сходно положение с оглед на националната правна уредба.

79. Не така стоят нещата обаче при франчайзодателите и предприятията, които оперират чрез филиални структури. Наистина франчайзодателите не се облагат със специалния данък, но и те в действителност не реализират оборот от крайни потребители, а само от своите франчайзополучатели. Затова те могат да бъдат сравнени по-скоро с търговци на едро или с производители, чиито услуги ползват и предприятията, които оперират чрез филиални структури и които също не се облагат със специалния данък. Ако оборотът на франчайзодателите също бъде обложен със специалния данък, би се стигнало до двойно облагане на някои продукти, доколкото данъкът би се събирал както на равнище франчайзодатели, така и на равнище франчайзополучатели. Обратно, предприятията, които оперират чрез филиални структури, не биха били подложени на подобно двойно облагане.

80. Следователно разграничителният критерий за етапа от процеса на разпространение също не дава основание да се приеме, че е налице прикрита дискриминация.

v) Междинно заключение

81. Ето защо въз основа на данните, с които разполага Съдът, може да се заключи, че уредбата на унгарския специален данък не съдържа разпоредба, която да води до явна или прикрита дискриминация на дружествата със седалище в чужбина по отношение на тяхната свобода на установяване.

б) Недискриминационно ограничение

82. В съответствие с трайната съдебна практика ограничение на свободата на установяване представлява всяка мярка, която — макар и приложима без дискриминация — може да забрани, да затрудни или да направи по-малко привлекателно упражняването на тази свобода³¹.

83. Както обаче вече съм изяснила другаде, в областта на данъчното законодателство не е възможна проверка въз основа на този критерий, тъй като в противен случай всички национални данъци непрекъснато би трябвало да бъдат проверявани за съответствие с правото на Съюза³².

31 — Вж. например Решение по дело Truck Center (посочено в бележка под линия 15, точка 33), Решение по дело Blanco Pérez и Chao Gómez (посочено в бележка под линия 18, точка 53) и Решение от 6 септември 2012 г. по дело DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, точка 33 и цитираната съдебна практика).

32 — Вж. по-конкретно моето заключение от 21 декември 2011 г. по дело X (C-498/10, точка 28).

84. Този възглед се споделя в практиката на Съда, доколкото в областта на данъчното законодателство до момента той не е разглеждал недискриминационни ограничения на свободата на установяване. Освен това обаче особеното място на данъчното законодателство с оглед прилагането на основните свободи се потвърждава и в Договорите. Така например множество разпоредби на Договора за функционирането на ЕС поставят високи формални изисквания пред законодателството на Съюза в областта на данъците³³ и с това затвърждават данъчния суверенитет на държавите членки.

в) Междинно заключение

85. Следователно трябва да се констатира, че с оглед на предоставените на Съда данни облагането на дружеството майка на Hervis със специалния данък не води до недопустимо ограничение на неговата свобода на установяване в Унгария.

3. Свободното предоставяне на услуги и свободното движение на капитали

86. Тъй като в настоящия случай е засегнато правото на установяване на контролиращото дружество майка на Hervis, свободното движение на капитали³⁴ отстъпва на заден план, както правилно изтъкват и страните в производството. Освен това, независимо от нормативната колизия между свободното предоставяне на услуги и свободата на установяване, според мен в настоящия случай свободното предоставяне на услуги не е засегнато, тъй като дейността на Hervis е с предмет продажба на стоки.

4. Общата забрана за дискриминация

87. Тъй като общата забрана за дискриминация, основана на гражданството, е конкретизирана по въпросите на установяването в сегашния член 49 ДФЕС³⁵, правилото за предимството на специалната норма не допуска да се прилага член 18 ДФЕС.

5. Допустимост на данъците върху оборота съгласно Директивата за ДДС

88. Накрая ще се спра на значението на член 401 от Директивата за ДДС за допустимостта на събирането на настоящия специален данък съгласно правото на Съюза.

89. Съгласно тази разпоредба Директивата за ДДС не препятства държавите членки да въвеждат данъци, които *не могат* да се характеризират като данъци върху оборота. От това обаче следва, че на държавите членки е забранено да събират данъци, които имат такъв характер³⁶.

90. В настоящия случай всъщност стои въпросът дали унгарският специален данък, който се определя съобразно оборота, може да се характеризира като данък върху оборота по смисъла на член 401 от Директивата за ДДС и поради това е забранен от правото на Съюза. На практика поради прогресивната си данъчна ставка специалният данък води до значително нарушаване на конкуренцията между предприятията с голям и тези с малък оборот. Това нарушаване на

33 — Относно законодателната уредба на вътрешния пазар вж. член 114, параграф 2 и член 115 ДФЕС, относно индустриалната политика — член 173, параграф 3, втора алинея ДФЕС, относно политиката в областта на околната среда — член 192, параграф 2, първа алинея, буква а) ДФЕС, и относно енергийната политика — член 194, параграф 3 ДФЕС.

34 — По този въпрос вж. Решение от 13 ноември 2012 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, точки 91 и 94).

35 — Вж. Решение от 8 март 2001 г. по дело Metallgesellschaft и др. (C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727, точка 39).

36 — Вж. например Решение от 31 март 1992 г. по дело Dansk Denkavit и Poulsen Trading (C-200/90, Recueil, стр. I-2217, точка 10 и цитираната съдебна практика) и Решение от 17 септември 1997 г. по дело UCAL (C-347/95, Recueil, стр. I-4911, точка 32).

конкуренцията обаче, както видяхме, не представлява дискриминация с трансграничен елемент³⁷, така че специалният данък не противоречи на основните свободи. В правото на Съюза обаче предотвратяването на подобни нарушения на конкуренцията по принцип се постига не само с разпоредбите в областта на помощите, а и — специално в областта на данъците върху оборота — с разпоредбите на общата система за ДДС.

91. Давам си сметка, че нито запитващата юрисдикция повдига въпрос относно тълкуването на член 401 от Директивата за ДДС, нито страните са изразили пред Съда отношение по този въпрос. Това не е учудващо, като се има предвид, че съгласно трайната практика на Съда нарушение на член 401 от Директивата за ДДС не е налице, ако в националния данък липсва дори и само една от четирите основни характеристики на данъка върху добавената стойност³⁸. Към тези четири основни характеристики спадат общото му прилагане, определянето на размера му пропорционално на цената, събирането му на всеки етап от процеса на производство и разпространение, както и приспадането на платения ДДС по получени доставки така, че на всеки етап с този данък да се облага само добавената на този етап стойност и крайната му тежест да се поема накрая от потребителя³⁹. Унгарският специален данък обаче явно не притежава нито третата, нито четвъртата характеристика, тъй като се събира единствено на етапа на търговията на дребно.

92. При все това искам да се спра на значението на член 401 от Директивата за ДДС за настоящото дело, тъй като, от една страна, споделям убеждението, че абстрактните условия за прилагане на тази разпоредба се нуждаят от корекция, за да се гарантира практическата ефективност на тази разпоредба (по този въпрос вж. раздел а) по-нататък). От друга страна, след евентуалната корекция на тези условия от страна на Съда е съмнително дали унгарският специален данък би бил съвместим с член 401 от Директивата за ДДС (по този въпрос вж. раздели б) и в) по-нататък).

а) Смисълът и целта на член 401 от Директивата за ДДС

93. Смисълът на забраната за събиране на данъци, които могат да се характеризират като данъци върху оборота, може да бъде обяснен по следния начин: общата система на ДДС в Съюза трябва да замести данъците върху оборота, които са начислявани преди в различните държави членки⁴⁰. Както е видно от четвърто и осмо съображение от Директива 67/227/ЕИО⁴¹, в миналото в повечето държави членки са събирани данъци върху оборота под формата на кумулативна многоетапна система, т.е. не под формата на данък върху добавената стойност. Сега, с общата система на ДДС, всички данъци върху оборота в Съюза трябва да бъдат заместени с точно определена форма на данък върху оборота, а именно с действащия данък върху добавената стойност.

37 — Вж. точка 48 и сл. по-горе.

38 — Вж. например Решение от 9 март 2000 г. по дело EKW и Wein & Co (C-437/97, Recueil, стр. I-1157, точка 23), Решение от 19 септември 2002 г. по дело Tulliasiamies и Siilin (C-101/00, Recueil, стр. I-7487, точка 105), Решение от 3 октомври 2006 г. по дело Banca popolare di Cremona (C-475/03, Recueil, стр. I-9373, точка 27 и сл.) и Решение от 11 октомври 2007 г. по дело KÖGÁZ и др. (C-283/06 и C-312/06, Сборник, стр. I-8463, точка 36); в подобен смисъл вж. също Решение от 7 май 1992 г. по дело Bozzi (C-347/90, Recueil, стр. I-2947, точка 10).

39 — Вж. напр. Решение от 8 юни 1999 г. по дело Pelzl и др. (C-338/97, C-344/97 и C-390/97, Recueil, стр. I-3319, точка 21), Решение по дело Banca popolare di Cremona (посочено в бележка под линия 38, точка 28) и Решение по дело KÖGÁZ и др. (посочено в бележка под линия 38, точка 37).

40 — Вж. напр. Решение по дело Banca popolare di Cremona (посочено в бележка под линия 38, точка 23) и Решение по дело KÖGÁZ и др. (посочено в бележка под линия 38, точка 31).

41 — Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъка върху оборота (ОВ 71, стр. 1301).

94. Следователно общата система на ДДС хармонизира не областта на данъците върху добавената стойност, а по-широката област на данъците върху оборота, като въвежда задължително определен вид данък върху оборота — действащият данък върху добавената стойност. Тъкмо с тази хармонизация би се получило противоречие, ако държавите членки наред с общата система на ДДС поддържат и други данъци върху оборота, независимо под каква форма.

95. Дори и само с оглед на това, досегашното тълкуване в съдебната практика е твърде стеснително, тъй като според него даден национален данък може да попадне под забраната по член 401 от Директивата за ДДС за събиране на *данък върху оборота*, ако притежава основните характеристики на *данъка върху добавената стойност*⁴². Генералният адвокат Léger вече е обърнал внимание на парадокса, че този възглед на Съда позволява на държавите членки отново да се върнат към кумулативна многоетапна система, за чието именно премахване служи общата система на ДДС⁴³. Това е така, защото кумулативната многоетапна система не притежава основните характеристики на данъка върху добавената стойност, тъй като не предвижда приспадане на данъка по получени доставки.

96. Към това се прибавя обстоятелството, че съгласно трайната практика на Съда, когато определен национален данък застрашава функционирането на общата система на данъка върху добавената стойност, то той следва да се характеризира като данък върху оборота по смисъла на член 401 от Директивата за ДДС и поради това е забранен съгласно правото на Съюза⁴⁴. Функционирането на тази система обаче се основава именно на това, че една определена форма на данъка върху оборота — а именно действащият данък върху добавената стойност — следва да осигури равни условия на конкуренция във всички държави членки. Съгласно четвърто съображение от Директивата за ДДС целта на въвеждането на общата система на ДДС е прилагането в държавите членки на законодателство за данъците върху оборота, което не нарушава условията за конкуренция и не възпрепятства свободното движение на стоки и услуги в държавите членки. Затова е необходимо да се премахнат във възможно най-голяма степен факторите, които могат да нарушат условията на конкуренция, независимо дали на национално равнище, или на равнището на Съюза.

97. От своя страна Съдът в най-новите си релевантни решения последователно изисква при сравняване на национален данък с характеристиките на данъка върху добавената стойност да се обърне особено внимание на изискването неутралитетът на общата система на ДДС да бъде гарантиран във всеки момент⁴⁵. Остава открит обаче въпросът защо само данък, който притежава основните характеристики на данъка върху добавената стойност, може да застраши функционирането на общата система на данъка върху добавената стойност чрез нарушаване на условията за конкуренция. Както правилно констатира генералният адвокат Stix-Hackl, общата система на ДДС може да бъде застрашена най-вече от данък, който притежава както основни характеристики на данъка върху добавената стойност, така и такива, които са в противоречие с данъка върху добавената стойност⁴⁶.

42 — Вж. напр. Решение по дело KÖGÁZ и др. (посочено в бележка под линия 38, точка 36 и цитираната съдебна практика).

43 — Вж. заключението на генералния адвокат Léger от 13 март 1997 г. по дело Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Recueil, стр. I-5053, точка 42).

44 — Вж. например Решение по дело Banca popolare di Cremona (посочено в бележка под линия 38, точки 23–25) и Решение по дело KÖGÁZ и др. (посочено в бележка под линия 38, точки 31 и 34); вж. също Решение от 27 ноември 1985 г. по дело Rousseau Wilmot (295/84, Recueil, стр. 3764, точка 16).

45 — Решение по дело Banca popolare di Cremona (посочено в бележка под линия 38, точка 29) и Решение по дело KÖGÁZ и др. (посочено в бележка под линия 38, точка 38).

46 — Заключение на генералния адвокат Stix-Hackl от 14 март 2006 г. по дело Banca popolare di Cremona (C-475/03, Recueil, стр. I-9373, точка 36).

98. Следователно доводите срещу стеснителното тълкуване, застъпено в съдебната практика, не се съдържат само в текста на член 401 от Директивата за ДДС, в който се говори не за характеристиките на данъка върху добавената стойност, а за характеристиките на данъците върху оборота, което е нещо различно. Всъщност стеснителното тълкуване на тази разпоредба преди всичко осуетява практическата ѝ ефективност, тъй като то допуска събирането на национални данъци върху оборота, които — както например данъкът върху оборота, основан на кумулативна многоетапна система — застрашават функционирането на общата система на данъка върху добавената стойност чрез нарушаване на условията за конкуренция.

99. Съдебната практика предлага възможност за по-широко разбиране на член 401 от Директивата за ДДС дотолкова, доколкото в известен смисъл в нея неизменно е оставал открит въпросът дали и други данъци освен онези, които притежават основните характеристики на данъка върху добавената стойност, могат да бъдат забранени съгласно правото на Съюза. Позицията на Съда все още може да бъде разбрана в смисъл, че *най-малкото* онзи данък, който притежава основните характеристики на данъка върху добавената стойност, е несъвместим с настоящия член 401 от Директивата за ДДС⁴⁷. Следователно не е изключена възможността други данъци също да бъдат несъвместими с него⁴⁸.

100. В заключение според мен е ясно, че предпоставката един данък да попадне под забраната по член 401 от Директивата за ДДС е той да притежава основните характеристики не на данък върху добавената стойност, а на данък върху оборота. Освен това в съответствие с досегашната съдебна практика тази разпоредба с оглед на смисъла и целта ѝ забранява само такива данъци, които застрашават функционирането на общата система на данъка върху добавената стойност чрез нарушаване на условията за конкуренция на национално равнище или на равнището на Съюза.

101. Ето защо по-нататък ще представя накратко възможните последици за настоящия случай от евентуална промяна в този смисъл на подхода в съдебната практика.

б) Основните характеристики на данъците върху оборота

102. На първо място трябва да се провери дали унгарският специален данък притежава основните характеристики на данъците върху оборота по смисъла на член 401 от Директивата за ДДС.

103. Като изходна точка за определянето на основните характеристики на данъците върху оборота могат да послужат основните характеристики на данъка върху добавената стойност съгласно съдебната практика на Съда. Това е така, защото последните би трябвало да съдържат характеристиките на данъците върху оборота като по-широкото понятие, а наред с тях — и специалните характеристики на данъка върху добавената стойност.

47 — Вж. в този смисъл Решение по дело Dansk Denkvit и Poulsen Trading (посочено в бележка под линия 36, точка 11), Решение от 26 юни 1997 г. по дело Careda и др. (C-370/95-C-372/95, Recueil, стр. I-3721, точка 14), Решение от 19 февруари 1998 г. по дело SPAR (C-318/96, Recueil, стр. I-785, точка 22), Решение по дело Pelzl и др. (посочено в бележка под линия 40, точка 20) и Решение по дело KÖGÁZ и др. (посочено в бележка под линия 38, точка 34 и сл.).

48 — Вж. в този смисъл Решение от 13 юли 1989 г. по дело Wisselink и др. (93/88 и 94/88, Recueil, стр. 2671, точка 11) относно кумулативната многоетапна система, както и заключението на генералния адвокат Alber от 18 март 1999 г. по дело Pelzl и др. (C-338/97, C-344/97 и C-390/97, Recueil, стр. I-3319, точка 85).

i) Предоставяне на право на приспадане и възможност за отразяване на данъка в цената

104. На първо място трябва да се съгласим с генералните адвокати Mischo и Stix-Hackl, че приспадането на данъка не може да спада към основните характеристики на данъците върху оборота⁴⁹. Тъкмо тази характеристика би могла да осуети забраната за държавите членки отново да се върнат към кумулативна многоетапна система, за чието именно премахване служи общата система на ДДС.

105. Изискваната от Съда възможност за отразяване на данъка в цената за крайния потребител⁵⁰, която неизменно се представя като последица от приспадането на данъка⁵¹, също не е условие за характеризирането на определен данък като данък върху оборота по смисъла на член 401 от Директивата за ДДС. Това е така, защото именно при кумулативната многоетапна система възможността за отразяване на данъка в цената за крайния потребител е под въпрос, тъй като липсват равни конкурентни условия. Впрочем изискването за възможност за отразяване на данъка в цената в крайна сметка би осуетило прилагането на забраната по член 401 от Директивата за ДДС тъкмо към онези данъци, които водят до особено грубо нарушаване на конкуренцията и така поради твърде различните условия на конкуренция между данъчнозадължените лица не могат да бъдат отразени в цената.

ii) Събиране на всеки етап от процеса на производство и разпространение

106. Събирането на данъка на всеки етап от процеса на производство и разпространение също не представлява основна характеристика на данъците върху оборота⁵².

107. Това становище споделя и Съдът още в по-ранната си съдебна практика⁵³. Наред с това едноетапните системи също са алтернатива на действащата система на ДДС, тъй като при прилагането им спрямо доставки до крайни потребители по принцип водят до същия данъчен резултат.

iii) Определяне на данъка пропорционално на цената

108. Определянето на данъка пропорционално на цената всъщност е определящата характеристика на данъците върху оборота. Изобщо за данък върху оборота може да се говори само ако данъчната основа зависи именно от оборота.

109. Без значение е обаче дали размерът на данъка се определя на базата на оборота от всяка отделна доставка, или на сбора от оборотите за даден период, както е в настоящия случай с унгарския специален данък. Дори ако се определя съобразно общия оборот за годината, данъкът пак се отразява на оборота от всяка отделна доставка⁵⁴.

49 — Заключение на генералния адвокат Mischo от 27 април 1989 г. по дело Wisselink и др. (93/88 и 94/88, Recueil, стр. 2671, точка 50) и заключението на генералния адвокат Stix-Hackl по дело Banca popolare di Cremona (посочено в бележка под линия 46, точка 110).

50 — Вж. например Решение по дело Sareda и др. (посочено в бележка под линия 47, точка 14 и сл.) и Решение по дело KÖGÁZ и др. (посочено в бележка под линия 38, точки 50 и 57).

51 — Вж. например Решение по дело Pelzl и др. (посочено в бележка под линия 39, точка 21), Решение по дело Banca popolare di Cremona (посочено в бележка под линия 38, точка 28) и Решение по дело KÖGÁZ и др. (посочено в бележка под линия 38, точка 37).

52 — Заключение по дело Wisselink и др. (посочено в бележка под линия 49, точка 50).

53 — Вж. Решение по дело Wisselink и др. (посочено в бележка под линия 48, точка 11 и сл.).

54 — Заключение по дело Pelzl и др. (посочено в бележка под линия 48, точки 44 и 57); вж. също заключението на генералния адвокат Jacobs от 17 март 2005 г. по дело Banca popolare di Cremona (C-475/03, Recueil, стр. I-9373, точка 46 и сл.) и заключението на генералния адвокат Stix-Hackl по дело Banca popolare di Cremona (посочено в бележка под линия 46, точка 79).

110. Действително по някои по-стари дела Съдът частично е отхвърлял приложимостта на забраната конкретно към онези данъци, с които — както с разглеждания тук специален данък — се облагат определени групи предприятия само въз основа на общия годишен оборот⁵⁵. Подобна констатация обаче може би произтича от срещаното понякога и в съдебната практика погрешно разбиране, че с данък върху добавената стойност се облага реализираната при всяка доставка добавена стойност⁵⁶. От гледна точка на данъчната техника това не е така, защото съгласно член 73 от Директивата за ДДС данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация.

111. Следователно би следвало да се приеме, че унгарският специален данък притежава характеристиката да се определя пропорционално на цената.

iv) Общо прилагане

112. И накрая, общото прилагане също спада към основните характеристики на данъците върху оборота по смисъла на член 401 от Директивата за ДДС.

113. Това следва пряко от тълкуването на член 401 от Директивата за ДДС. Всъщност като примери за данъци, които не могат да се характеризират като данъци върху оборота, в тази разпоредба са посочени отделни видове данъци, предназначени да обложат особени сделки като застрахователните договори, прехвърлянето на недвижими имоти, залозите и хазарта. Така подобни специални данъци върху оборота остават допустими и след въвеждането на общата система на ДДС. Следователно забранени са само общите данъци върху оборота. Единствено те разполагат с обхват, който би могъл да застраши функционирането на общата система на ДДС.

114. Досега Съдът е разглеждал като общи данъци върху оборота само онези данъци, които обхващат всички сделки с икономическо значение в дадена държава членка⁵⁷.

115. Трябва обаче да се отбележи, че дори и действащият данък върху добавената стойност не се събира върху всички доставки. Например в членове 132 и 135 от Директивата за ДДС се съдържат редица изключения за отделни доставки или дори за цели браншове. В този смисъл не може като условие за общата приложимост на даден данък да се изисква абсолютно всички сделки да се облагат с него. Подобно тълкуване освен това би лишило забраната по член 401 от Директивата за ДДС от каквото и да е практически релевантно приложно поле⁵⁸.

116. При данък като разглеждания тук, който се събира само на последния етап от процеса на разпространение, съвсем не може да се изисква да обхваща всички видове доставки. От гледна точка на общото прилагане на данъците върху оборота за този тип данък стои единствено въпросът дали има общ характер по отношение на доставките за крайни потребители.

55 — Вж. Решение по дело *Rousseau Wilmot* (посочено в бележка под линия 44, точка 16) и Решение по дело *Pelzl* и др. (посочено в бележка под линия 39, точка 25); в друг смисъл обаче Решение по дело *Dansk Denkvit* и *Poulsen Trading* (посочено в бележка под линия 36).

56 — Вж. Решение от 19 март 1991 г. по дело *Giant* (C-109/90, Recueil, стр. I-1385, точка 14) и Решение от 16 декември 1992 г. по дело *Beaulande* (C-208/91, Recueil, стр. I-6709, точка 18).

57 — Решение по дело *Beaulande* (посочено в бележка под линия 56, точка 16), Решение от 17 септември 1997 г. по дело *Solisnor-Estaleiros Navais* (C-130/96, Recueil, стр. I-5053, точка 17), както и Решение по дело *Tulliasiamies* и *Siilin* (посочено в бележка под линия 38, точка 101); вж. също Решение по дело *EKW* и *Wein & Co* (посочено в бележка под линия 38, точка 24).

58 — Вж. в този смисъл заключението на генералния адвокат *Saggio* от 1 юли 1999 г. по дело *EKW* и *Wein & Co* (C-437/97, Recueil, стр. I-1157, точка 21).

117. Като оставим настрана въпроса кога в този смисъл трябва да се приеме, че е налице общо прилагане⁵⁹, по настоящото дело липсват необходимите данни за приложното поле на данъка. Възщност националният съд посочва единствено че специалният данък обхваща само търговията на дребно в определени, обозначени с номера сектори от действащата в Унгария единна номенклатура на стопанските дейности. От това обаче не става ясно какъв е обхватът на данъчното облагане на доставките за крайни потребители.

118. Ето защо въз основа на наличните данни не може да се прецени дали данък като унгарския специален данък представлява общ данък върху оборота по смисъла на член 401 от Директивата за ДДС.

в) Нарушаване на условията за конкуренция

119. Ако бъде установено, че унгарският специален данък представлява общ данък върху оборота по смисъла на член 401 от Директивата за ДДС, следващото условие, за да бъде забранен съгласно правото на Съюза, е да застрашава функционирането на общата система на данъка върху добавената стойност чрез нарушаване на условията за конкуренция на национално равнище или на равнището на Съюза.

120. Възможно е специалният данък да отговаря на това условие. Поради прогресивната данъчна ставка продажбата на едни и същи продукти в крайна сметка се облага с различен по размер данък според данъчнозадълженото лице. Това обаче не се отнася за ретроактивното събиране на специалния данък, който, след като е с неизвестен размер към момента на реализиране на оборота, не би могъл да доведе до нарушаване на конкуренцията.

121. Освен това поради начина на събиране на специалния данък дължината на веригата на производство и разпространение също се оказва от значение за данъчната тежест, което противоречи на основния принцип на член 1, параграф 2, първа алинея от Директивата за ДДС. По-конкретно, ако даден търговец на едро доставя на малки търговци на дребно, по прогресивната скала на специалния данък никой няма да бъде обложен с данъка. Ако обаче веригата на разпространение се скъси с една степен и предишният търговец на едро вече действа като едър търговец на дребно, поради прогресията на скалата ще възникне данъчна тежест. Различното третиране на филиалните и на франчайзинговите структури също е резултат от това събиране на специалния данък в противоречие с принципите на общата система на ДДС⁶⁰.

122. Следователно поради прогресивната си скала унгарският специален данък по принцип би застрашил функционирането на общата система на данъка върху добавената стойност чрез нарушаване на условията за конкуренция на национално равнище. За разлика от случаите, в които се прилагат основните свободи, тук не е необходимо нарушението на конкуренцията да има трансграничен елемент.

59 — Вж. в този смисъл различните варианти за решение в заключението на генералния адвокат Jacobs от 19 март 1992 г. по дело *Bozzi* (C-347/90, Recueil, стр. I-2947, точка 14) и в заключението на генералния адвокат Alber от 20 ноември 1997 г. по дело *SPAR* (C-318/96, Recueil, стр. I-785, точка 33).

60 — Вж. по-горе точка 72 и сл.

г) Междинно заключение

123. Поради недостатъчните данни в преюдициалното запитване по въпроса за общия характер на специалния данък, както и предвид обстоятелството, че тълкуването на член 401 от Директивата за ДДС изглежда досега не е играло роля за делото в главното производство, няма да предложи на Съда да проведе ново съдебно заседание, в което да даде възможност на заинтересованите субекти да изразят становищата си.

124. Струва ми се по-целесъобразно в рамките на настоящото производство да бъдат изяснени само повдигнатите от запитващата юрисдикция въпроси относно първичното право, а извън това единствено да се даде указание на запитващата юрисдикция да вземе предвид в необходимата степен член 401 от Директивата за ДДС. Ако с оглед на досегашната практика на Съда и на изложените тук съображения запитващата юрисдикция сметне, че е възможно унгарският специален данък да нарушава член 401 от Директивата за ДДС, тя трябва да отправи ново преюдициално запитване.

6. Заключение

125. Ето защо на преюдициалния въпрос следва да се отговори в смисъл, че събирането на унгарския специален данък, както е описан от запитващата юрисдикция, е съвместимо с приложимия в настоящия случай член 49 ДФЕС във връзка с член 54 ДФЕС. При все това запитващата юрисдикция трябва да провери дали специалният данък е съвместим с член 401 от Директивата за ДДС.

V – Заключение

126. Ето защо предлагам следния отговор на преюдициалния въпрос, отправен от Székesfehérvári Törvényszék:

„Събирането на данък като описания от запитващата юрисдикция е съвместимо с приложимия в главното производство член 49 ДФЕС във връзка с член 54 ДФЕС. При все това запитващата юрисдикция трябва да провери дали подобен данък е съвместим с член 401 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност“.